



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 733/1-7-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

4. Την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, εξέδωσε την υπ' εντολή μερικού ελέγχου (σε συνέχεια της υπ' αρ. εντολής εφαρμογής των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/11), καθιστώντας τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο, προκειμένου να εφαρμοσθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1037/05 για την χρήση 2005. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι παράλληλα είχαν εκδοθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. οι υπ' αρ. εντολές μερικού ελέγχου, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, στο όνομα του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2004 & 2006-2008 αντίστοιχα.

Κατόπιν, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, στα πλαίσια της, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2238/94, του Ν. 2859/2000 και του Π.Δ. 186/92, ο οποίος ολοκληρώθηκε με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων, μεταξύ αυτών και της προσβαλλόμενης, με την υπ' αρ. ενδικοφανή προσφυγή, πράξης.

➤ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμα συνολικού ποσού **12.632,42€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 για τις ακόλουθες παραβάσεις:

1) Ζήτηση – Λήψη σε εκατόν έντεκα (111) περιπτώσεις πλαστών και πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πραγματικό πρόσωπο των εκδοτών και ως προς τη συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 82.331,50€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 &18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3^ε του Ν. 4337/2015 (ύψος προστίμου 8.233,15€).

2) Καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων χωρίς παραστατικά, σε διακόσιες ενενήντα (290) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 10.021,53€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 &18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3^β του Ν. 4337/2015 (ύψος προστίμου 4.008,61€)

3) Ανακριβής καταχώρηση στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, δύο τιμολογίων συνολικής αξίας 727,11€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 &20§1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο, που επισύρουν τις κυρώσεις των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5§6ζ του Ν. 2523/97 και της παραγράφου 3ζ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ύψος προστίμου 195,33€)

4) Μη τήρηση-καταχώρηση σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων- εξόδων της αξίας αγοράς και πώλησης παγίων στοιχείων, του ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτές, κατά παράβαση του άρθρου 6§4 του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5§6 του Ν. 2523/97 και της παραγράφου 3ζ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ύψος προστίμου 195,33€).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί, άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

i. Μη νόμιμη η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω πλάνης της διοίκησης περί τα πράγματα. Εσφαλμένως, η φορολογική διοίκηση θεώρησε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε των ευνοϊκών διατάξεων της §6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010. Επιπρόσθετα, επί των λοιπών παραβάσεων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε κλήθηκε να υποβάλει τις απόψεις του επί αυτών.

ii. Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη λόγω μη νόμιμης αιτιολογίας της.

iii. Παραβίαση από την φορολογική αρχή των συνταγματικών αρχών της δικαιολογημένης και προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικούμενων προς τη διοίκηση και της νομικής ασφάλειας, ως συναγόμενων αρχών του Κράτους Δικαίου και της χρηστής διοίκησης.

iv. Το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει στην παραγραφή.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης όσον αφορά το γεγονός ότι ο προσφεύγων εξέπεσε των ευνοϊκών διατάξεων της §6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010.

- **Επειδή**, η παράγραφος 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 ορίζει τα εξής:

«Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση. Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας. **Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος της παραγράφου αυτής** δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997».

Περαιτέρω, με το **άρθρο 13** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:στ) **Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων** για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου».

- **Επειδή**, με την **ΠΟΛ 1066/2011** του Β' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων δόθηκαν διευκρινήσεις όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του ν.3888/2010. Συγκεκριμένα ορίζονται τα εξής: «2. Για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, **εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις**.».
- **Επειδή**, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν τήρησε τον προβλεπόμενο από το Ν.3888/10 τρόπο καταβολής των δόσεων, που του επιβλήθηκαν με την υπαγωγή του στη ρύθμιση του άρθρου 12§6 του Ν. 3888/2010. Πιο συγκεκριμένα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο φορολογούμενος είχε υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 12 παρ.6 του Ν.3888/10

υποβάλλοντας στις, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωνίας, Ειδικό Σημείωμα για το σύνολο των κατασχεθέντων πλαστών και πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων των χρήσεων 2004 & 2006-2008. Βάσει του σημειώματος αυτού υπολογίσθηκε φόρος εισοδήματος ίσος με το 40% της καθαρής αξίας των τιμολογίων και πληρώθηκε αντιστοίχως προκαταβολή 20%. Το υπόλοιπο ποσό βεβαιώθηκε σε 12 μηνιαίες δόσεις και **θα έπρεπε να εξοφληθεί μέχρι/2011.** Ο προσφεύγων στις, με την υπ. αρ. πρωτ.αίτηση του, υπήχθη στην με αρ. απόφαση διευκόλυνσης Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. (ΠΟΛ.1109/2003) για την καταβολή του ανωτέρω ποσού σε 25 μηνιαίες δόσεις, ήτοι μέχρι Η παραπάνω οφειλή **εξοφλήθηκε στις/2014.**

Το άρθρο, ωστόσο, 13 του Ν. 2648/98, καθιστά σαφές ότι η διευκόλυνση τμηματικής καταβολής δεν επιδρά στην υπερημερία του οφειλέτη.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι ο προσφεύγων, λόγω του ότι δεν τήρησε τις αρχικές δόσεις της ρύθμισης απώλεσε το ευεργέτημα των ευνοϊκών διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/10.

- **Επειδή**, η Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα Β') με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1118318 ΕΞ 10-09-2015 έγγραφό της απάντησε επί της συγκεκριμένης υπόθεσης, κατόπιν σχετικού ερωτήματος που της είχε υποβληθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων (έγγραφο με αρ. πρωτ.), στην οποία αναφέρεται, μεταξύ άλλων, σαφώς στο ότι **η μη τήρηση του προβλεπόμενου τρόπου καταβολής των δόσεων έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια της ρύθμισης του άρθρου 12§6 του Ν. 3888/10.**

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλάνης της διοίκησης, σχετικά με το γεγονός ότι έχει απωλεσθεί η ευνοϊκή ρύθμιση του Ν. 3888/10 (άρθρο 12§6), κρίνεται αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος.

- **Επειδή**, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε κλήθηκε να υποβάλει τις απόψεις του ως προς τις επιβληθείσες παραβάσεις, αυτός κρίνεται ανυπόστατος και κατά συνέπεια απορριπτέος. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελέγχου (Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων) στις κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αρ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, γνωστοποιώντας του τα ευρήματα του ελέγχου, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013. Με το σημείωμα αυτό του δόθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του, εντός προθεσμίας είκοσι ημερών, αναφορικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, την οποία και αξιοποίησε, καταθέτοντας το υπ' αρ. πρωτ. υπόμνημά του.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

- **Επειδή**, οι υπό κρίση παραβάσεις επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα στα πλαίσια εντολής μερικού ελέγχου, προκειμένου να εφαρμοστούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1037/2005 και όχι κατόπιν ελέγχου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.
- **Επειδή**, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά, τόσο στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων όσο και στην συνημμένη σε αυτήν έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τις αποδοθείσες παραβάσεις
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504) αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Επίσης, αναφέρονται τόσο οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν όσο και το πόρισμα του ελέγχου, παραπέμποντας ταυτόχρονα στην έκθεση Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα. Στην προσβαλλόμενη πράξη, τέλος, γίνεται ο προσδιορισμός προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι πλημμελής, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης από την φορολογική αρχή των συνταγματικών αρχών της δικαιολογημένης και προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικούμενων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:
 - Η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.
 - Στην ΠΟΛ 1066/11, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13 του Ν. 3888/10, ρητώς αναφέρεται ότι για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις...
 - Η υπαγωγή του προσφεύγοντος στις ρυθμίσεις ληξιπρόθεσμων οφειλών, έγινε κατόπιν δικού του αιτήματος προς την διοίκηση και ενώ γνώριζε τις σχετικές διατάξεις της παραγράφου 2 της ΠΟΛ 1066/2011.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 §. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
- **Επειδή**, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, ορίζεται ότι «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».
- **Επειδή**, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:
 - Σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Ν.4002/2011**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2012.**
 - Σύμφωνα με το άρθρο **2 του ν. 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται **μέχρι 31/12/2013.**
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2015**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή.....
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4337/2015**: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§3 του ν.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την

ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

- **Επειδή**, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις κρίνεται αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για τους ακόλουθους λόγους: Η υπό κρίση διαχειριστική περίοδος παρατάθηκε διαδοχικά με τους νόμους 4002/2011 & 4098/2012 και στη συνέχεια παρατάθηκε κατά μια διετία με την έκδοση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4203/2013. Τέλος, ο νόμος 4337/2015 και συγκεκριμένα το άρθρο 22 παρέτεινε για ένα ακόμη έτος, ήτοι έως 31/12/2016, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμα του Κ.Β.Σ.	12.632,42€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).